

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria



**NORMATIVA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA PARA EMPRESAS
CONSTRUCTORAS A PARTIR DE LA
VIGENCIA DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.**

Jean Pierre Barrascout Rivas

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2006

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

**NORMATIVA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA PARA EMPRESAS
CONSTRUCTORAS A PARTIR DE LA
VIGENCIA DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

Informe final de Tesis para la obtención del grado de Maestría en Consultoría Tributaria, con bases en el normativo para la elaboración de la tesis de grado de examen general de graduación de la Escuela de Estudios del 04 de febrero de 1,993.

Asesor

MSc. Jorge Alberto Tello Cano

Postulante

Ing. Jean Pierre Barrascout Rivas

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2006

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

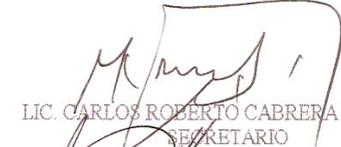
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, DIECIOCHO DE ABRIL DE DOS MIL SIETE.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.3, Subinciso 6.3.2 del Acta 7-2007 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 12 de abril de 2007, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 36-2006 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 24 de noviembre de 2006 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria denominado: "NORMATIVA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS A PARTIR DE LA VIGENCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD", que para su graduación profesional presentó el Ingeniero Químico Industrial JEAN PIERRE BARRASCOU RIVAS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECADA MORALES
DECANO



Smp.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

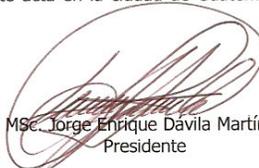
ACTA No. 036-2006

En el salón No. 2 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **veinticuatro** de noviembre dos mil seis, a las **19:00** horas, para practicar el EXAMEN GENERAL DE TESIS del Ingeniero Químico Industrial, **Jean Pierre Barrascout Rivas Carné 100010073**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como requisito para optar al grado de Maestro en Ciencias de la Escuela de Estudios de Postgrado. El examen se realizó de acuerdo con el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el punto SÉPTIMO inciso 7.2 del Acta 5-2005 de la sesión celebrada el once de febrero de 2005.

Se evaluaron de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico del informe final de la tesis elaborada por el postulante, denominado **"NORMATIVA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS A PARTIR DE LA VIGENCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD"** El examen fue aprobado por unanimidad de votos con enmiendas por el Jurado Examinador.

Previo a la aprobación final de la tesis, el postulante debe incorporar si las hubiere las recomendaciones emitidas en reunión del Jurado Examinador, las cuales se le entregan por escrito y se presentará nuevamente la tesis en el plazo máximo de 30 días a partir de la presente fecha.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la ciudad de Guatemala, a los veinticuatro días del mes de noviembre de dos mil seis.


MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez
Presidente


MSc. Jorge Alberto Tello Cano
Secretario


MSc. Olga Patricia Castillo Vásquez
Vocal II


MSc. Lizardo Porres Velásquez
Vocal I


Ing. Jean Pierre Barrascout Rivas
Postulante

DEDICATORIA

A mi esposa Julia, por toda su paciencia y apoyo en este proyecto de mi vida.

HONORABLE JUNTA DIRETIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

MSc. José Rolando Secaida Morales	DECANO
Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales	SECRETARIO
Lic. Cantón Lee Villela	VOCAL PRIMERO
Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero	VOCAL SEGUNDO
Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso	VOCAL TERCERO
P.C. Efrén Arturo Rosales Álvarez	VOCAL CUARTO
P.C. Deiby Boanerges Ramírez Valenzuela	VOCAL QUINTO

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez	PRESIDENTE
MSc. Jorge Alberto Tello Cano	SECRETARIO
MSc. Lizardo Porres Velásquez	VOCAL PRIMERO
MSc. Olga Patricia Castillo Vásquez	VOCAL SEGUNDO

CONTENIDO

RESUMEN	i - ii
INTRODUCCIÓN	iii - v
CAPÍTULO I	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
ANTECEDENTES	1
JUSTIFICACIÓN	2
OBJETIVOS	3
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL	
El hecho imponible y su relación con los métodos para la determinación de la Renta Neta de Empresas Constructoras y similares	4
Elementos del Hecho Imponible	7
Elemento Material	7
Elemento Personal	9
Elemento Espacial	9
Elemento Temporal	9
Estudios Relacionados	
Reconocimiento de ingresos para construcciones a largo plazo	10
Planificación de auditoría para empresas que se dedican a la construcción	11
Contabilidad de costos de construcción de propiedad horizontal	12
Aspectos contables que rigen a las empresas de construcción y similares y los aspectos técnico contables (Principios de Contabilidad)	13
Divergencia entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las regulaciones fiscales en Guatemala	13
Métodos para la determinación de la Renta Neta dentro del Marco Legal específico.	14
NIC 11. Contratos de Construcción	
Objetivo	21
Alcance	22
Definiciones	21

Agrupación y Segmentación de Contratos	23
Ingresos del Contrato	24
Costos del Contrato	25
Reconocimiento de Ingresos y Gastos	28
Reconocimiento de pérdidas esperadas	32
Cambios en las estimaciones	32
Información a revelar	32
Fecha de vigencia	34
Apéndice interno	34
Información sobre políticas contables	34
Determinación de los ingresos y los gastos del contrato	35
Información a revelar respecto al contrato	36
CAPITULO III	
MARCO METODOLÓGICO	
Hipótesis	42
VARIABLES	42
Sujetos	43
CAPÍTULO IV	
Resultados obtenidos	46
a. En contratos cuya finalización es medible	56
b. En contratos cuya finalización no es medible	57
Análisis de la normativa tributaria frente a las regulaciones contables	58
CONCLUSIONES	61
RECOMENDACIONES	63
BIBLIOGRAFÍA	64
APÉNDICE	65

RESUMEN

Las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción a largo plazo enfrentan la problemática de aplicar un tratamiento contable específico a los ingresos, costos, gastos y pérdidas de operación en los proyectos que ejecutan, ya que el reconocimiento de utilidades no se puede realizar a través de un sistema tradicional de operación. Los proyectos de construcción comúnmente pueden generar ingresos anticipados que deberán ser reconocidos como tales en períodos impositivos posteriores, de la misma forma que ocurre con los costos relacionados con estados de ejecución a futuro.

Por su parte, las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a partir del 01 de enero de 2002, que dentro de su aplicación como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tienen consideraciones sobre el tratamiento de ingresos, costos y gastos que deben analizarse al relacionar la compatibilidad entre la normativa tributaria que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto No. 26-92 del Congreso de la República).

La normativa legal establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite acogerse a 4 métodos para la determinación de la renta neta, también llamada utilidad financiera o utilidad contable y, aunque no es una obligación sujetarse a unos de los sistemas propuestos, es muy importante conocer las alternativas y su nivel de compatibilidad con la normativa internacional contable vigente.

En esta investigación se analizan los registros financieros de empresas constructoras que desarrollan contratos en las áreas de vivienda, propiedad horizontal, infraestructura y proyectos especializados, a través de la separación de contratos cuya finalización es medible o no, y que dentro de otras consideraciones se destacan las siguientes situaciones: que el método para determinar la renta neta, el cual consiste en asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo, resulta entonces incompatible tanto para contratos cuya finalización es medible, como para aquellos que no se puede determinar con precisión su fecha de terminación.

En relación al método consistente en asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor y a dicha renta bruta deducir el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período, se ha determinado incompatible tanto para contratos cuya finalización es medible como para aquellos que no se puede determinar con precisión su fecha de terminación.

El sistema establecido en asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo período, es compatible para contratos cuya finalización no es medible, pero a la vez se muestra incompatible para los contratos cuya finalización es medible de forma precisa.

Finalmente, al analizar el método que consiste en asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período, a tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período, el resultado es que presenta compatibilidad para contratos cuya finalización no es medible, pero de nuevo se muestra incompatible para los contratos cuya finalización es medible de forma precisa.

El estudio realizado ofrece, entonces, considerar que para los contratos de obra cuya finalización es medible y se cuenta con los elementos para utilizar el Método de Porcentaje de Avance de Obra para reconocer ingresos, costos y gastos, no existe compatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, y los métodos establecidos para la determinación de la renta neta (utilidad contable) establecidos en el Artículo 51 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, el método que se apega más a la NIC 11 y, por tanto, genera menos diferencias en la aplicación de ambas normas, es el sistema regulado por el inciso b) de la norma tributaria, ya que la diferencia únicamente se genera en el registro de las obras en curso o en proceso que se deben registrar y revelar al cierre de cada período impositivo.

Se concluye, además, que en el caso de las empresas que desarrollan contratos de obra cuya finalización no es medible, sí existe compatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y dos de los métodos establecidos para la determinación de la renta neta (utilidad contable) establecidos en el Artículo 51 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Es decir, los sistemas tributarios compatibles son los establecidos en el inciso c) y d), los cuales hacen referencia a reconocer los ingresos del período de acuerdo al contrato de obra y a los ingresos percibidos en el período, respectivamente. Esta compatibilidad está condicionada especialmente a que los ingresos en cada un de los casos se reconozcan de acuerdo a su recuperabilidad directamente relacionada a los costos ligados del contrato. De acuerdo a la normativa expuesta en la NIC. 11 y su incidencia tributaria, para cumplir con esta condición en el caso del inciso c), que reconoce los ingresos de acuerdo al contrato de obra, es necesario que los ingresos se cumplan de forma precisa según los montos y plazos establecidos en el contrato, para que de esta manera no exista el reconocimiento de un ingreso que posteriormente sea sujeto de ajustes en estado de resultados por el riesgo de su incobrabilidad. En el caso del inciso d), que establece el reconocimiento del ingreso de acuerdo al sistema de lo percibido, es evidente que existe un menor riesgo en el tema de la incobrabilidad de un ingreso, ya que la momento de ser percibido, el mismo queda a disposición del constructor para cumplir con las obligaciones derivadas del contrato.

INTRODUCCIÓN

Los Principios de Contabilidad Financiera emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en 1,984, a través de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, en su Pronunciamiento No. 23: **Contabilización de contratos de Construcción a Largo Plazo**, describe el tratamiento contable de contratos de construcción con duración mayor a un año. En dicho pronunciamiento se establecen dos sistemas de contabilización, el método del contrato terminado y el método de porcentaje de terminación.

El método de contrato terminado establecía que los ingresos se reconocen hasta que el contrato está total o sustancialmente terminado. Los costos y gastos del contrato se acumulan durante el curso del contrato, pero no se da reconocimiento a la utilidad hasta que la actividad del contrato está prácticamente concluida. El método de porcentaje de terminación reconoce los ingresos, a medida que se avanza en la ejecución del contrato. Los ingresos se comparan contra los costos incurridos para llegar al grado de avance presente, lo cual da resultado al registrar la utilidad que puede atribuirse a la proporción del trabajo terminado.

Las Normas Internacionales de Contabilidad, normas reconocidas por el IGCPA como Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados a partir del 01 de enero de 2,002, determinan el tratamiento contable de las empresas constructoras dentro de la Norma No. 11 y especifica el tratamiento contable de ingresos, costos y gastos de los proyectos a realizar de acuerdo al tipo de contrato, tiempo de realización, modificaciones, etc. derivando de allí la importancia de enmarcar el tratamiento regulado por la misma dentro de las opciones que la norma fiscal vigente establece.

La importancia de estudiar la normativa fiscal vigente (Artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta), así como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (Normas Internacionales de Contabilidad), deviene de la problemática que representa el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para la determinación de la renta neta. Es necesario comprender perfectamente las implicaciones de sujetarse a uno de los métodos sugeridos en la norma contenida dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que el contribuyente haga un análisis de las alternativas fiscales que representa ejecutar proyectos que se desarrollan a través de dos o más períodos impositivos.

El presente estudio proporciona un enfoque concreto de las alternativas fiscales que tiene cada empresa que se dedica a la construcción de activos, regulaciones que no han sufrido cambios importantes en los últimos 10 años en Guatemala, y cómo debe aplicarse contablemente estas regulaciones ante la vigencias de las NIC.

A través del presente trabajo se determina técnicamente cuál de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, es compatible con el sistema de reconocimiento de ingresos, costos y gastos contenido en la NIC 11. Como parte de esta investigación se determinarán los beneficios que obtienen las constructoras derivado de una correcta planificación tributaria, ya que las utilidades se generan a lo largo de más de un período impositivo y debe determinarse si existe renta afecta al Impuesto Sobre la Renta generada de cada contrato.

Es necesario establecer que no es objetivo del presente estudio realizar un análisis de los siguientes dos aspectos en las empresas que efectúan contratos de construcción:

Impuesto sobre la Renta Diferido: No es objetivo del trabajo establecer el tratamiento de las diferencias temporales imponibles o deducibles generadas por la aplicación de las políticas financieras establecidas en la NIC. 11. Es un requerimiento indispensable la implementación del ISR diferido para conciliar las diferencias generadas donde tanto la norma tributaria local y la norma contable internacional no sean compatibles.

Nivel de cumplimiento de la legislación vigente: Se pretende ilustrar los principales aspectos de operación financiera y sus contratos dentro de las empresas que se analizan. En ningún momento se pretende establecer el nivel de cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias de los resultados que se evalúan al cierre de cada período impositivo.

Se realiza un análisis técnico de la compatibilidad entre la normativa fiscal vigente y la norma internacional que describe el tratamiento financiero que debe ser aplicado a los proyectos, de manera que se determine la forma de conciliar estas regulaciones por ser ambas normas vigentes positivas. Para apreciar de forma más clara la problemática actual, se analizan los casos de varias constructoras a través de un cuestionario con el que se pretende medir cuál de los regímenes que establece la normativa fiscal están utilizando, el grado de conocimiento en la aplicación de la NIC 11 y en caso de no aplicar la NIC 11, determinar si sus operaciones permiten la aplicación de la norma internacional.

Dentro del Marco Teórico y Conceptual, primeramente se desarrolla el problema al evaluar la normatividad desde el enfoque del **hecho imponible**, ya que es de suma importancia comprender la naturaleza de las normas tributarias y sus elementos principales. Las regulaciones específicas que nos ocupan dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, desarrollan todos los elementos para determinar la obligación tributaria: hecho generador, base imponible, forma y plazo.

Seguidamente se explican los aspectos más importantes contenidos dentro de cada una de las alternativas que proporciona la norma legal vigente, al atender a los regímenes que permite acogerse para determinar la renta neta.

En estudios relacionados con el tema, se explica de forma concreta el alcance y enfoque que los mismos han tenido y algunas de las principales conclusiones y recomendaciones de sus autores.

Posteriormente se presentan las regulaciones que abarca la **Norma Internacional de Contabilidad No. 11. Empresas de Construcción**, al señalar los puntos medulares y facilitando su entendimiento en los puntos de aplicación inmediata de acuerdo al tipo de contrato que se desarrolle, ya sea de precio fijo o margen sobre costo.

En el capítulo que corresponde al estudio de campo, se han recopilado los datos obtenidos de empresas que desarrollan contratos a largo plazo en la construcción de activos fijos, los cuales se han separado en dos partes: los contratos cuya finalización es medible y los cuales su finalización no puede ser determinada de forma precisa. A través de esta segmentación, se presentan los resultados obtenidos en cada una de las compañías analizadas, al hacer un análisis de la compatibilidad entre la normativa legal específica y las regulaciones contables vigentes correspondientes a la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, Contratos de Construcción.

Los contratos que se desarrollan para la construcción de activos fijos, a menudo se ejecutan durante varios períodos impositivos, lo que complica en casos específicos, determinar en las primeras etapas si el contrato generará beneficios económicos, ya que estos normalmente se perciben al final de cada proyecto. De ahí la importancia de conciliar el tratamiento financiero regulado internacionalmente con nuestra normativa fiscal que por naturaleza obvia es de carácter inflexible.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

ANTECEDENTES

Contenido dentro de la legislación tributaria guatemalteca existen regulaciones específicas para giros comerciales e industriales específicas, tal es el caso de actividades agrícolas, petroleras, logística internacional, lotificadoras y constructoras que desarrollan contratos durante más de un período fiscal, por mencionar algunos ejemplos.

Simultáneamente a las regulaciones de carácter fiscal que enmarcan las operaciones comerciales de las empresas, se encuentran las normas contables que definen el tratamiento que debe proporcionarse para mostrar la situación financiera de acuerdo a la naturaleza y forma de operar de cada actividad económica.

Es una condición esperada el establecer que las normas contables no encuadren con las regulaciones tributarias en el reconocimiento de la utilidad generada por ciertas actividades industriales y comerciales. Especial tratamiento sucede en lo relacionado con las empresas que ejecutan contratos de construcción, ya que los mismos se desarrollan en varios períodos impositivos, ocasionando ingresos anticipados que se relacionan con estados de ejecución a futuro y costos que deben capitalizarse por corresponder a obras que se entregarán al cliente en períodos posteriores.

La Normas Internacionales de Contabilidad, normas reconocidas por el IGCPA como Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados a partir del 01 de enero de 2,002, determinan el tratamiento contable de las empresas constructoras dentro de la norma No. 11 y especifican el tratamiento contable de ingresos, costos y gastos de los proyectos a realizar de acuerdo al tipo de contrato. Para la aplicación correcta del tratamiento contable establecido, se debe determinar si la finalización del contrato de construcción se puede establecer de una forma fiable o no, ya que el reconocimiento de ingresos y costos relacionados al contrato dependen de esta característica específica.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, determina cuatro métodos para establecer la renta neta o utilidad contable cuando se trata de empresas constructoras o similares. Debido a que los proyectos deben estar enmarcados dentro de una ejecución determinada y bajo características muy independientes, el contribuyente que se dedica a

esta actividad económica debe conocer con claridad las alternativas existentes en cuanto a la forma en la que cada una pueden hacer más eficiente el uso de sus recursos de acuerdo al tipo de proyecto a realizarse. En ocasiones una misma constructora puede contar con varias clases de proyectos y los mismos estar realizándose en tiempos muy diferentes y bajo características operativas que compliquen el tratamiento fiscal, cuando llega el momento de efectuar el cierre contable anual.

JUSTIFICACIÓN

La industria de la construcción representa un sector económico importante en el desarrollo de Guatemala y las empresas que participan en el negocio encuentran cada vez, una mayor competencia en el mercado de empresas ya existentes y nuevos inversionistas que desean obtener beneficios de este sector.

En nuestro medio existen compañías especializadas en la construcción de toda clase de activos, tales como desarrolladoras de edificaciones en propiedad horizontal, desarrolladoras de vivienda tradicional en serie, empresas especializadas en trabajos de urbanización empresas especializadas en infraestructura pública y empresas constructoras de proyectos especializados.

Esto hace necesario que los inversionistas y directores sean asesorados en todas las áreas de manera que se optimice el uso de los recursos financieros disponibles. Impacto especial tiene la planificación tributaria en este tema, ya que al ejecutarse los proyectos en más de un período fiscal, es muy importante que el costo por impuestos directos se administre de forma planificada y esto solamente se logra con una interpretación adecuada de la normativa contable y su aplicación frente a las regulaciones fiscales que existen en el medio.

Las Normas Internacionales de Contabilidad proporcionan el tratamiento financiero que se debe aplicar en la generación de los estados financieros de las empresas que desarrollan contratos de construcción, constituyendo parte importante de esta normativa, el período en el cual se debe reconocer la utilidad de acuerdo a los contratos cuya finalización es medible y aquellos que no cuentan con esta característica.

Para conciliar la renta imponible de acuerdo a las regulaciones tributarias a través de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, se debe comprender el alcance y la aplicación de ambas partes, de manera que los registros se encuentren adecuadamente soportados y no se genere una contingencia fiscal en el momento de atender una auditoría de parte de la Administración Tributaria.

OBJETIVOS

General

Determinar la compatibilidad del tratamiento contable y fiscal en la forma de reconocimiento de ingresos, costos y gastos para la determinación de la renta neta que deben utilizar las empresas constructoras y similares sujetas al Artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, a partir de la vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Específicos

a) Establecer los métodos compatibles para la determinación de la renta neta, establecidos en el Artículo 51 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, ante la vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, para los contratos de construcción a largo plazo cuya finalización **es medible**.

b) Establecer los métodos compatibles para la determinación de la renta neta, regulados en el Artículo 51 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, ante la vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, para los contratos de construcción a largo plazo cuya finalización **no es medible**.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

Previamente a desarrollar las normas específicas en el ámbito legal y contable correspondiente a empresas constructoras, se debe comprender claramente el concepto general y doctrinario del *hecho imponible*, sus características y elementos que lo conforman.

EL HECHO IMPONIBLE Y SU RELACION CON LOS MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS Y SIMILARES

Dentro del hecho imponible en la relación jurídico tributaria se considera que al perfeccionarse el mismo, nacerán obligaciones de *dar, hacer o no hacer*. Cada una de ellas debe encontrarse claramente determinada de acuerdo al Principio de Legalidad, plasmado en el artículo 239 de nuestra Constitución Política de la República, de manera que al momento de cumplirse el presupuesto de la norma tributaria, sus consecuencias sean claras y bien definidas para el sujeto pasivo. Un claro ejemplo de una obligación de *dar* es la determinación del pago una vez determinado el monto correspondiente en la declaración anual al Impuesto sobre la Renta: así agotados todos los acreditamientos permitidos, se deben elaborar los formularios correspondientes y proceder a liquidar la obligación a través pago final del impuesto.

Asimismo, existe una obligación de *hacer* cuando se elabora la declaración anual del impuesto y su anexos, de manera que la Administración Tributaria conozca el movimiento que han tenido las operaciones del contribuyente, aunque en muchas ocasiones no exista la obligación del pago correspondiente.

Las obligaciones de *no hacer* surgen en el momento que el contribuyente debe abstenerse de realizar una acción que de otra forma realizaría habitualmente. Un ejemplo fácilmente comprensible es el de no efectuar una retención debido al régimen de Impuesto sobre la renta que adoptó un proveedor.

Para el caso de las empresas que desarrollan contratos de largo plazo para la construcción de activos fijos, la determinación correcta de la base imponible contiene elementos que necesariamente deben encontrarse regulados en la legislación específica, ya que el cálculo para la determinación del impuesto requiere integrar información de diferentes períodos fiscales, la cual se encuentra ligada íntimamente por corresponder al mismo activo en construcción, conjunto de activos o el mismo contrato en desarrollo.

De la doctrina del tratadista Héctor Belisario Villegas se obtiene la siguiente definición de hecho imponible:

“Llamamos hecho imponible al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”¹.

El hecho imponible contiene dentro de su naturaleza una serie de precisiones que debemos tomar en cuenta, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

- a. El hecho imponible describe actos, sucesos o estados específicos que encuadran con presupuestos de normas establecidas, y llevan al cumplimiento de cualquier clase de tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales)². Dentro de la norma tributaria en el Impuesto sobre el Renta que corresponde a empresas constructoras o similares, se describen actos o sucesos que tienen relación con el grado de avance de obra físico, ingresos percibidos de acuerdo al contrato de obra, porcentaje de renta estimada para todo el proyecto o ingresos efectivamente percibidos durante el período. Como se comprenderá más adelante, es necesario que el contribuyente establezca el entorno dentro del cual se desarrollan los contratos de obra de manera que el sistema elegido para determinar la **renta imponible** correspondiente se encuadre perfectamente a la norma establecida y pueda conocerse el impuesto correspondiente a cada período fiscal terminado.
- b. La situación de encuadrar dentro del hecho imponible, trae como principal consecuencia a una persona, la obligación de pagar un tributo al fisco. Al perfeccionarse el presupuesto de la norma de acuerdo al sistema elegido, naturalmente cabe la posibilidad de que se originará el pago del impuesto correspondiente.³ Dentro de la legislación guatemalteca contenida en el Artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran determinados cuatro sistemas optativos para el reconocimiento de ingresos, costos y gastos en la contabilidad de empresas constructoras y similares, a través de uno de los cuales se establezca el monto de la **renta neta** a registrar en cada período fiscal y la cual es la base para conocer el impuesto correspondiente en la declaración anual. Es

¹ Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 2002. Argentina. Ed. Astrea pág. 348.

² Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 351.

³ Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 351.

necesario que una vez adoptado una de las alternativas que provee la norma, se observe cuidadosamente el registro contable que se le dará a cada operación financiera de la empresa constructora y que sus posibles variaciones o modificaciones se encuentren establecidas en el contrato de obra.

- c. El presupuesto legal de la norma debe estar descrito en forma clara, concreta y completamente desarrollado, para permitir la certeza suficiente de cuáles situaciones o actos generan obligaciones tributarias.⁴ Para comprender en su totalidad la aplicación e implementación correcta de cada alternativa, se deben comprender algunos conceptos contables y tributarios de la normativa guatemalteca como:

- Renta Bruta
- Renta Neta
- Renta Imponible
- Ingresos Percibidos
- Ingresos Devengados
- Contrato de Obra
- Período de Imposición

A continuación se proporcionan las definiciones de los conceptos anteriores:

- **Renta Bruta:** Es el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de imposición.
- **Renta Neta:** Es el monto determinado que se obtiene al restar de la renta bruta, todos los costos y gastos incurridos en el período de imposición.
- **Renta Imponible:** Es el monto determinado al restarle a la renta neta: los ingresos exentos, los ingresos no afectos, los ingresos que efectuaron un pago de Impuesto Sobre la Renta con carácter definitivo y ajustes derivados de gastos no deducibles. Posteriormente se le suma a dicho monto resultante: los gastos relacionados de ingresos exentos o no afectos y los gastos no deducibles.
- **Ingresos Percibidos:** Son los ingresos efectivamente recibidos a nivel de caja o bancos, así como los acreditados en cuenta de forma definitiva dentro del período anual de imposición.

⁴ Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 352.

- **Ingresos Devengados:** Son los ingresos reconocidos como tales dentro de un período anual de imposición, aunque su pago efectivo o acreditamiento en cuenta se realice dentro de un período anual posterior.
 - **Contrato de Obra:** es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
 - **Período de Imposición:** Es el período comprendido entre las 0:00 horas del 01 de enero a las 24:00 horas del 31 de diciembre del año calendario.
- d. La creación de una norma tributaria implica que su hecho imponible cuente con los siguientes elementos en su contenido: la **descripción objetiva** de la situación o acto, la **identificación** clara de las **personas** que deben acogerse a la norma, el **momento** en el que se cumple con el presupuesto y el **lugar** en el que debe darse por ocurrida la realización del hecho imponible.⁵ Tal y como se indica el artículo 239, el cual corresponde al Principio de Legalidad contenido en nuestra Constitución Política de la República, cada norma decretada por el Congreso de La República debe contener las bases de recaudación, especialmente: hecho generador, exenciones, sujeto pasivo y responsabilidad solidaria, base imponible, tipo impositivo, deducciones y finalmente, sanciones e infracciones. Todos estos elementos deben encontrarse perfectamente identificados en la norma y desarrollados de forma objetiva para evitar múltiples interpretaciones. Es por ello que las personas que se sujeten a uno de los sistemas propuestos de la norma que concierne a este estudio, deben familiarizarse con sus aspectos centrales y la aplicación técnico contable y documental que relacionan su aplicación, de manera que exista una certeza jurídica al determinar el impuesto y permita una fiscalización objetiva y plenamente apegada al derecho tributario de parte de la Administración Tributaria.

ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE

a. ELEMENTO MATERIAL. Este elemento consiste en la descripción exacta del hecho que debe cumplirse de parte del sujeto pasivo, y tal como menciona Héctor Villegas: *“Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia, que confunden este aspecto con el propio hecho imponible. El*

⁵ Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 352.

aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (personal, espacial y temporal)”.⁶

Por otra parte, Sáinz de Bufanda, en su libro **Lecciones de derecho financiero**, propone las siguientes como, situaciones que pueden constituirse en aspectos materiales del hecho imponible:

- ❑ Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias y transformadas, consiguientemente, en figuras dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento jurídico.
- ❑ Un acto o negocio jurídico, tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como “hecho imponible” por la ley tributaria.
- ❑ El estado, situación o cualidad de una persona.
- ❑ La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de un accionar específicamente jurídico.
- ❑ La mera tutelaridad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.⁷

Cuando determinamos el aspecto material de la norma que regula los métodos para la existencia del impuesto en las empresas constructoras y similares, se conjugan situaciones que deben ir sucediendo para el encuadramiento de aspectos medulares en el cálculo del impuesto, tales como: Reconocimiento de ingresos afectos al Impuesto sobre la Renta en el período de liquidación correspondiente y el reconocimiento de costos y gastos para la determinación de la renta imponible. Estos sucesos se encuentran relacionados directamente con los contratos de obra, el registro contable de las operaciones y la información de revelar en los estados financieros.

Cómo se indica en el último párrafo del artículo 51 en mención, un aspecto importante en el análisis de la conveniencia en la elección de uno de los métodos, los cuales se verán más adelante, es la indicación dentro de la norma que indica que una vez elegido uno de ellos, el mismo debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice. Esto implica que se debe comprender plenamente las consecuencias jurídicas de adoptar uno de los sistemas

⁶ Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 353.

⁷ Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho financiero, pág 172.

propuestos, especialmente en caso de manejar contratos de construcción de activos de naturaleza diferente que compliquen la aplicación común del método elegido a todas las obras y proyectos en proceso.

b. ELEMENTO PERSONAL. Este elemento lo proporciona la persona que encuadra con las características descritas cuando se define en conjunto con el hecho material.⁸ Es muy importante separar en este momento dos conceptos: *sujeto pasivo* de la llamada relación jurídico tributaria y los que tratamos en este momento como un *elemento*, el aspecto personal del hecho imponible. El sujeto pasivo es el responsable del pago oportuno y en la forma adecuada hacia el fisco, a título propio o por cuenta ajena de acuerdo como lo estipule la legislación específica. En el caso del elemento personal del hecho imponible, el mismo se refiere a indagar quién es el realizador o encuadrador del hecho imponible.

Al establecer el elemento personal de la norma estudiada, es evidente su coincidencia del sujeto pasivo al momento de perfeccionarse el elemento material y la determinación de la deuda tributaria.

c. ELEMENTO ESPACIAL. Este elemento proporciona el *lugar* en el que se realiza el hecho imponible, cumpliéndose los presupuestos establecidos por el aspecto material.⁹ Dentro de la norma analizada, este aspecto se refiere a la característica de territorialidad que enmarca la norma. Los métodos de cálculo únicamente determinan un presupuesto establecido que debe cumplirse y que servirá de referencia para la verificación de la obligación tributaria de parte de la entidad fiscalizadora, suponiendo que los mismos se configuran dentro del territorio de Guatemala.

d. ELEMENTO TEMPORAL. Este elemento nos indica el momento en el *tiempo* para que el legislador determine por configurado el hecho imponible, al completarse el aspecto material del mismo.¹⁰ Generalmente, en el caso del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes obtienen sus ingresos afectos durante todo un año, al realizar el hecho imponible durante todo el período, pero temporalmente se perfecciona a las 24 horas del 31 de diciembre. Es muy importante la consideración de los efectos producidos en el reconocimiento de ingresos, costos y gastos de acuerdo al método seleccionado, ya que depende directamente de ello la liquidación final de cada proyecto y la consolidación del resultado final del mismo a través de los diferentes períodos fiscales correspondientes a la duración de la obra.

⁸ Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 355.

⁹ Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 359

¹⁰ Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pág 361

ESTUDIOS RELACIONADOS

Se han efectuado estudios relacionados correspondientes a tesis de grado en el campo de la Contaduría Pública y Auditoría, por lo que a continuación se exponen algunas conclusiones sobre dichos trabajos:

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS PARA CONSTRUCCIONES A LARGO PLAZO

Este proyecto consistente en una Tesis de grado, elaborada por el Lic. Edgar Guillermo Arango Mirón, es un trabajo descriptivo que ejemplifica los diferentes métodos contables que pueden utilizarse para registrar las operaciones de empresas constructoras, al hacer un análisis de los PCGA relacionados con contratos de construcción.

A través del análisis de los métodos de avance de obra y el método de contrato terminado, se brinda una perspectiva contable y fiscal del reconocimiento de ingresos, para evaluar si las leyes fiscales que rigen en el país se aplican adecuadamente.

El trabajo se desarrolla con los siguientes contenidos:

- ❑ ***Definiciones.***
- ❑ ***Método del reconocimiento del ingreso.***
- ❑ ***Base para el reconocimiento del ingreso en los contratos de construcción.***
- ❑ ***Cambio de política contable.***
- ❑ ***Clasificación correcta en el Balance General, de las partidas que intervienen en los contratos de construcción.***
- ❑ ***Aspectos Tributarios.***

Por la naturaleza de la investigación, el trabajo es eminentemente descriptivo, por lo que no se utiliza alguna herramienta de investigación de campo y las conclusiones del proyecto son teóricas en un 100%:

“ 1. Por la naturaleza del flujo de la información de las operaciones de las empresas constructoras con contratos de construcción a largo plazo, no pueden registrar sus ingresos dentro del mismo período contable; debido a que muchas veces los contratos de construcciones tienen un período de duración de 2 ó más años, por lo cual el registro de sus operaciones o la determinación de los ingresos se hace más difícil y, por lo tanto, es diferente al de otras empresas.

2. Al depender del grado de capacidad de recopilar, procesar y presentar la información contable de las empresas constructoras, pueden escoger cualquiera de los dos tipos de contabilización de reconocimiento de ingresos permitidos por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales son el **Método de Grado de Avance** y el **Método de Terminación de Contrato**.

Al haber seleccionado un tipo de método de reconocimiento de ingreso para construcciones a largo plazo, la empresa seguirá los lineamientos que los PCGA sugieren, en forma consistente, durante los subsiguientes períodos contables.

3. El Contador Público y Auditor tiene un papel importante en el control interno contable de las operaciones de la empresa y en la aplicación de criterios contables apropiados para el registro de los contratos de construcción a largo plazo, por lo que es importante que aporte sus conocimientos para que la información financiera que se presente esté de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y proporcione información financiera en forma consistente.

4. Cuando se elige un método de contabilización de ingresos, se debe tener conocimiento especializado de los elementos que involucran el proceso de construcción, para determinar los efectos financieros y fiscales que están implícitos en la aplicación de cada uno de los métodos desarrollados en este trabajo de investigación, como la consideración de los criterios importantes vigentes, pues no crea discrepancia entre ambas aplicaciones”¹¹

PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA PARA EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA CONSTRUCCIÓN:

Este proyecto consistente en una Tesis de grado, elaborada por la Licda. Sandra Carolina Melchor Toledo, es un trabajo descriptivo para elaborar una guía de auditoria aplicable a empresas constructoras, que enfatiza en las siguientes áreas:

- ❑ **Descripción de la Industria**
- ❑ **Métodos de Contabilización**
- ❑ **Planeación de la Auditoria**
- ❑ **Procedimientos a seguir.**

¹¹ Arango Mirón, Edgar Guillermo. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS PARA CONSTRUCCIONES A LARGO PLAZO. 1997 Universidad Francisco Marroquín, Pag. 133.

De nuevo es un proyecto de investigación en el que no se desarrolla una investigación de campo, por lo que no se aplican la herramienta que proporcione una perspectivas de la situación actual con una muestra significativa. El trabajo se enfoca en desarrollar la teoría contable vigente en su momento y los elementos a considerar, tales como: conocimiento del cliente, evaluación de control interno, áreas significativas, documentación y divulgación, alcance de pruebas, seguimiento o recomendaciones y determinación de riesgo en la auditoría.

Algunas conclusiones emanadas de la investigación son:

“2. La contabilización de contratos de construcción a largo plazo es compleja, debido a que se presenta un problema contable al momento de registrar la utilidad. Para poder registrar la utilidad existen dos métodos de contabilización, los cuales son: Método del Contrato Terminado y Método del Porcentaje de Avance.”

“3. El método de Contrato Terminado se caracteriza por registrar los ingresos hasta que el contrato esté total o sustancialmente terminado; se considera que un contrato está sustancialmente terminado cuando los costos pendientes a erogar son prácticamente mínimos.”¹²

CONTABILIDAD DE COSTOS DE CONSTRUCCIÓN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Es un trabajo realizado a nivel de Tesis de grado por la Licda. Ilma Leticia Zea Estrada, en el que se desarrolla un enfoque de costeo y control para proyectos de construcción de propiedad horizontal. Aunque de nuevo no se encuentra algún estudio de campo y el enfoque del trabajo no es de carácter tributario, a continuación mencionamos algunas de las conclusiones del mismo:

“ El contador Público y Auditor:

- Vigilará que al realizarse contratos se rijan de acuerdo con la legislación guatemalteca vigente, a la fecha del mismo, así como en la realización de subcontratos, sub control y pago.

¹² Melchor Toledo, Sandra Carolina. PLANIFICACIÓN DE AUDITORIA PARA EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA CONSTRUCCIÓN. 2001 Guatemala. Universidad Francisco Marroquín. Pag. 48

- Determinará la forma más adecuada para analizar, clasificar y distribuir los costos directos, e indirectos, tanto de operación como de obra cuando se trata de más de una construcción”¹³

ASPECTOS CONTABLES QUE RIGEN A LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCIÓN Y SIMILARES Y LOS ASPECTOS TÉCNICO CONTABLES (PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD)

Este plan de investigación tiene como objetivo general: Efectuar un análisis del artículo 51 del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus modificaciones, el cual crea una institución especial para las empresas de construcción y similares para la determinación y pago de dicho impuesto y su relación con el reglamento y las leyes del IVA y el timbre y papel especial para protocolos.

Se cree que el objetivo general es muy amplio e involucra aspectos de IVA y LTFYPEPP, los cuales no tengan que ver directamente con el tratamiento contable tributario a la luz del ISR, el enfoque no involucra a las NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD y como plan de investigación se encuentra en proceso de ser terminado.

DIVERGENCIA SURGIDAS ENTRE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD -NIC- Y LAS REGULACIONES FISCALES EN GUATEMALA.

Trabajo desarrollado como Tesis de grado por la Licda. Amelia del Rosario Villela Argueta, año 2004. Describe las divergencias específicas entre cada NIC y su norma de referencia en la legislación guatemalteca. No contiene ni desarrolla aspectos relacionados con derecho financiero, al limitarse a explicar en cada caso la divergencia específica y la solución propuesta. En el caso de la NIC No. 11, desarrolla que excepto por el método contemplado en el inciso b) del Artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, todos los demás métodos propuestos para la determinación de la renta imponible no son compatibles con los preceptos de la norma técnico contable. Debido a que el trabajo desarrolla una comparación de todas las Normas Internacionales de Contabilidad, no existe un análisis contable ni fiscal de la norma citada.

Con excepción al trabajo desarrollado por la Licda. Villela Argueta, los anteriores estudios enfocan su problemática en el tratamiento contable que debe realizarse de acuerdo a los Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes hasta el 31 de diciembre de 2,001, pero debido a

¹³ Zea Estrada, Ilma Leticia. CONTABILIDAD DE COSTOS DE CONSTRUCCIÓN PROPIEDAD HORIZONTAL. Guatemala. 1981 Universidad Mariano Galvez de Guatemala. Pag. 133

la vigencia posterior de las NIC's se considera necesario un estudio pormenorizado que realice un análisis de la Norma No. 11 y su incidencia no sólo en el tratamiento contable correcto que se debe utilizar de acuerdo a la norma, sino que su aplicación dentro del entorno tributario nacional.

MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA DENTRO DEL MARCO LEGAL ESPECÍFICO

Debido a la naturaleza de las operaciones de las empresas constructoras y similares en cuanto al tiempo de realización de sus proyectos en los contratos de construcción a largo plazo, existe cierta complejidad en la forma de determinar ingresos y egresos para que se llegue a registrar la utilidad y que de forma certera, se pueda reconocer la misma como tal.

En Guatemala se encuentra regulada la operación de estas empresas a través del artículo 51 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece los sistemas que pueden utilizarse para la determinación renta neta.

“Artículo 51. EMPRESAS DE CONSTRUCCION Y SIMILARES. Las empresas de construcción o que realicen trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las empresas similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición, deben establecer su renta neta del período correspondiente, mediante la aplicación de cualesquiera de los métodos siguientes:

- a) Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo.
- b) Asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor. A dicha renta bruta deberá deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.
- c) Asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo período; y
- d) Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período.

En cualesquiera de los casos mencionados, al terminarse la construcción de la obra deberá efectuarse el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las operaciones realizadas de

ventas y de costo final de la construcción. Para los casos en que el propietario sea también el constructor de la obra, la renta neta de los ejercicios posteriores al de su finalización, se determinará en la proporción correspondiente, al considerar el costo y gastos de construcción como factor fijo, apropiándolos y deduciéndolos del monto de las ventas de cada ejercicio.

Si se trata de obras que se realicen en dos períodos de imposición, pero su duración total no excede de doce meses, el resultado puede declararse en el período de imposición en que se termina la obra.

Elegido uno de los métodos mencionados, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general; y sólo podrá ser cambiado con autorización previa de la Dirección y regirá para el ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.”

La norma establece que las empresas de construcción o que realicen trabajos sobre inmuebles, ya sean propias o de terceros, o las empresas similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición, deben establecer su renta neta del período correspondiente, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes:

a) Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo.

Sistema basado en un **presupuesto preciso de ejecución** y en el que el impuesto sobre la renta se va pagando progresivamente al reconocimiento de ingresos. Es necesario conocer la **renta neta** de todo el proyecto y medir con exactitud las futuras variaciones en el costo del mismo. Puede utilizarse con certeza en proyectos de construcción de activos en serie. Tal es el caso de los proyectos habitacionales a gran escala, en los cuales debido a sistemas modernos de construcción como por ejemplo el uso de moldes para la fabricación de casas, es medible razonablemente la rentabilidad proyectada de toda la obra y el tiempo de ejecución está determinado con un grado elevado de certeza.

Este sistema simplifica la determinación de la renta neta y prácticamente no genera conflicto entre los ingresos registrados a nivel de estado de resultados y los ingresos registrados como ventas para la declaración del Impuesto al Valor Agregado IVA.

b) Asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor. A dicha renta bruta deberá deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.

Sistema tributario que mide el **avance físico** del proyecto como referencia para el reconocimiento de ingresos. Para ello debe ser medible y comprobable la ejecución física de la obra con relación a su totalidad de acuerdo al contrato. Este método es útil para contratos en los cuales el grado de avance de obra y el nivel de costos y gastos del proyecto vayan ejecutándose simultáneamente, de manera que no exista un desfase que origine un pago de impuesto desproporcionado, debido a la concentración de costos en un período específico en el desarrollo del contrato.

Puede generarse diferencia entre los ingresos en estado de resultados y los ingresos en las declaraciones del IVA, por lo que es muy recomendable realizar una conciliación interna en la cual se documente el origen de las diferencias y constituya un anexo de los registros contables de la empresa.

c) *Asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo período.*

Sistema tributario que da reconocimiento a los **ingresos de acuerdo al contrato** de construcción. Para ello debe quedar establecido en el mismo, la programación de los ingresos por parte del contratista. Este método es aparentemente rígido y sujeta a la empresa a reportar al fisco los ingresos a percibir de acuerdo al contrato de obra; debido a ello es necesario una certeza absoluta de la programación de pagos de parte del cliente y una planificación cuidadosa en todos los contratos en proceso.

Al igual que en el caso del inciso b), es recomendable la conciliación interna de las diferencias entre ingresos declarados para el Impuesto Sobre la Renta y las declaraciones mensuales del IVA.

d) *Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período.*

Sistema tributario que da reconocimiento a los ingresos de acuerdo al **sistema contable de lo percibido**, el cual representa un método de carácter general para empresas que manejen proyectos de diferente naturaleza y tiempo de ejecución, así como el reconocimiento directo de costos y gastos efectivamente incurridos en el período de imposición. Este sistema se adapta a empresas que manejen un gran número de proyectos de diversos tamaños y tiempos de ejecución o que carezcan de una certeza financiera, en la rentabilidad específica de cada proyecto por utilizar recursos comunes para todos los contratos en desarrollo.

En este caso aplica de nuevo la conciliación recomendada de ingresos ISR vrs. ingresos IVA que se menciona en los casos anteriores.

Se hace necesaria la recomendación de estructurar internamente una nomenclatura que permita separar los costos directos relacionados con cada uno de los contratos de obra que se están ejecutando. A nivel de registros se deben llevar los montos separados del costo de construcciones en proceso dentro el activo de la empresa, de manera que estos montos sean aplicables a los ingresos correspondientes que ocurrirán en períodos de imposición futuros.

En los párrafos 39 al 45 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, se establece la información a revelar en los estados financieros. Es necesario para que esto se realice de forma adecuada, que la empresa cuente con una infraestructura de control interno adecuada, para que las operaciones financieras de cada contrato sean perfectamente identificables de forma independiente y se cumpla con lo establecido en la normativa internacional.

A continuación se presenta un ejemplo práctico de la aplicación de cada uno de los métodos anteriormente descritos, utilizando un caso modelo en la ejecución de un contrato de construcción con una duración de seis años. Para efectos del caso expuesto, se tomará la renta neta como la determinación de la renta imponible para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta anual en cada período.

Ejemplo Modelo:

INFORMACION FINANCIERA DEL CONTRATO DE OBRA A REALIZAR							
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	TOTAL
INGRESOS DE ACUERDO A CONTRATO	Q 170,000,000	Q 80,000,000	Q 100,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 40,000,000	Q 600,000,000
INGRESOS PERCIBIDOS	Q 150,000,000	Q 60,000,000	Q 120,000,000	Q 140,000,000	Q 80,000,000	Q 50,000,000	Q 600,000,000
INGRESOS DEVENGADOS	Q 90,000,000	Q 90,000,000	Q 150,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 60,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS INCURRIDOS	Q 145,000,000	Q 55,000,000	Q 100,000,000	Q 80,000,000	Q 60,000,000	Q 40,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
PORCENTAJE DE AVANCE DE OBRA	15%	15%	25%	20%	15%	10%	100%
PORCENTAJE DE RENTA ESTIMADA	14%						

MÉTODO 1: Determinación del Impuesto Sobre la Renta utilizando el método del inciso a) Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo.

MÉTODO 1	SISTEMA BASADO EN EL PORCENTAJE DE RENTA NETA						
INGRESOS	Q 90,000,000	Q 90,000,000	Q 150,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 60,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS	Q 145,000,000	Q 55,000,000	Q 100,000,000	Q 80,000,000	Q 60,000,000	Q 40,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
RENTA NETA	Q (60,000,000)	Q 29,000,000	Q 43,000,000	Q 33,000,000	Q 24,000,000	Q 16,000,000	Q 85,000,000
DETERMINACION DEL ISR							
(+) INGRESOS PERCIBIDOS X 14%	Q 21,000,000	Q 8,400,000	Q 16,800,000	Q 19,600,000	Q 11,200,000	Q 7,000,000	
(+) 3% INGRESOS BRUTOS (INCISO J, Art. 39)	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	
(-) 3% REGLA 97/3 AÑO ANTERIOR	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	
RENTA IMPONIBLE	Q 21,000,000	Q 8,400,000	Q 16,800,000	Q 19,600,000	Q 11,200,000	Q 7,000,000	
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Q 6,510,000	Q 2,604,000	Q 5,208,000	Q 6,076,000	Q 3,472,000	Q 2,170,000	Q 26,040,000
%	PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS						
	4.34%						
UTILIDAD DESPUES DE IMPUESTOS	Q (66,510,000)	Q 26,396,000	Q 37,792,000	Q 26,924,000	Q 20,528,000	Q 13,830,000	Q 58,960,000
%	PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS						
	9.83%						

MÉTODO 2: Determinación del Impuesto Sobre la Renta utilizando el método del inciso b) Asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor. A dicha renta bruta deberá deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.

MÉTODO 2	SISTEMA BASADO EN PORCENTAJE DE AVANCE DE OBRA						
INGRESOS	Q 90,000,000	Q 90,000,000	Q 150,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 60,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS	Q 145,000,000	Q 55,000,000	Q 100,000,000	Q 80,000,000	Q 60,000,000	Q 40,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
RENTA NETA	Q (60,000,000)	Q 29,000,000	Q 43,000,000	Q 33,000,000	Q 24,000,000	Q 16,000,000	Q 85,000,000
DETERMINACION DEL ISR							
UTILIDAD CONTABLE	Q -	Q 29,000,000	Q 43,000,000	Q 33,000,000	Q 24,000,000	Q 16,000,000	
(+) 3% INGRESOS BRUTOS (INCISO J, Art. 39)	Q 2,700,000						
(-) 3% REGLA 97/3 AÑO ANTERIOR		Q (29,000,000)					
RENTA IMPONIBLE	Q 2,700,000	Q -	Q 43,000,000	Q 33,000,000	Q 24,000,000	Q 16,000,000	Q 118,700,000
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Q 837,000	Q -	Q 13,330,000	Q 10,230,000	Q 7,440,000	Q 4,960,000	Q 36,797,000
%							6.13%
							PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS
UTILIDAD DESPUES DE IMPUESTOS	Q (60,837,000)	Q 29,000,000	Q 29,670,000	Q 22,770,000	Q 16,560,000	Q 11,040,000	Q 48,203,000
%							8.03%
							PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS

MÉTODO 3: Determinación del Impuesto Sobre la Renta utilizando el método del inciso c) Asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo período.

MÉTODO 3	SISTEMA BASADO EN EL CONTRATO DE OBRA						
INGRESOS	Q 170,000,000	Q 80,000,000	Q 100,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 40,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS	Q 145,000,000	Q 55,000,000	Q 100,000,000	Q 80,000,000	Q 60,000,000	Q 40,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
RENTA NETA	Q 20,000,000	Q 19,000,000	Q (7,000,000)	Q 33,000,000	Q 24,000,000	Q (4,000,000)	Q 85,000,000
DETERMINACION DEL ISR							
UTILIDA DEL PERIODO	Q 20,000,000	Q 19,000,000	Q -	Q 33,000,000	Q 24,000,000	Q -	
(+) 3% INGRESOS BRUTOS (INCISO J, Art. 39)	Q -	Q -	Q 3,000,000	Q -	Q -	Q 1,200,000	
(-) 3% REGLA 97/3 AÑO ANTERIOR				Q (10,000,000)			
RENTA IMPONIBLE	Q 20,000,000	Q 19,000,000	Q 3,000,000	Q 23,000,000	Q 24,000,000	Q 1,200,000	Q 90,200,000
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Q 6,200,000	Q 5,890,000	Q 930,000	Q 7,130,000	Q 7,440,000	Q 372,000	Q 27,962,000
%							4.66%
							PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS
UTILIDAD DESPUES DE IMPUESTOS	Q 13,800,000	Q 13,110,000	Q (7,930,000)	Q 25,870,000	Q 16,560,000	Q (4,372,000)	Q 57,038,000
%							9.51%
							PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS

MÉTODO 4: Determinación del Impuesto Sobre la Renta utilizando el método del inciso d) Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período.

MÉTODO 4	SISTEMA BASADO EN LOS INGRESOS PERCIBIDOS						
INGRESOS	Q 150,000,000	Q 60,000,000	Q 120,000,000	Q 140,000,000	Q 80,000,000	Q 50,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS	Q 145,000,000	Q 55,000,000	Q 100,000,000	Q 80,000,000	Q 60,000,000	Q 40,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
RENTA NETA	Q -	Q (1,000,000)	Q 13,000,000	Q 53,000,000	Q 14,000,000	Q 6,000,000	Q 85,000,000
DETERMINACION DEL ISR							
UTILIDAD DEL PERIODO	Q -	Q -	Q 13,000,000	Q 53,000,000	Q 14,000,000	Q 6,000,000	
(+) 3% INGRESOS BRUTOS (INCISO J, Art. 39)	Q 4,500,000	Q 1,800,000					
(-) 3% REGLA 97/3 AÑO ANTERIOR		Q (4,500,000)	Q (1,800,000)				
RENTA IMPONIBLE	Q 4,500,000	Q -	Q 11,200,000	Q 53,000,000	Q 14,000,000	Q 6,000,000	Q 88,700,000
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Q 1,395,000	Q -	Q 3,472,000	Q 16,430,000	Q 4,340,000	Q 1,860,000	Q 27,497,000
%	PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS						
							4.58%
UTILIDAD DESPUES DE IMPUESTOS	Q (1,395,000)	Q (1,000,000)	Q 9,528,000	Q 36,570,000	Q 9,660,000	Q 4,140,000	Q 57,503,000
%	PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS						
							9.58%

Como puede observarse en los resultados obtenidos en cada ejercicio, para el análisis del ejemplo tratado, el método más conveniente la determinación de la Renta Neta es el inciso a) que hace referencia a una renta neta fija estimada. El gasto por Impuesto sobre la Renta bajo este sistema es de Q. 26,040,000, lo cual equivale a un 4.34% sobre los ingresos totales del proyecto.

Además se cuenta con la característica de que los desembolsos más fuertes ocurren en los últimos años del desarrollo del contrato, lo que permite una administración a largo plazo del flujo de efectivo destinado para estas obligaciones.

NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

La presente Norma, revisada en 1993, tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen en o después del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la antigua NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen, como ingresos y costos en el estado de resultados, los producidos por el contrato de construcción. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.
2. La presente norma sustituye a la NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción, aprobada en 1978.

Definiciones

3. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Un **contrato de construcción** es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Un **contrato de precio fijo** es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

Un **contrato de margen sobre el costo** es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

4. Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, tal como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede, asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; ejemplos de tales contratos son los de construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.

5. Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:

(a) los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, así como

(b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

6. Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero para los propósitos de esta Norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el costo con un precio máximo concertado. ***En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 23 y 24, para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos y costos correspondientes al contrato.***

Agrupación y segmentación de los contratos de construcción

7. Los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la Norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.

8. Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- (a) se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo;
- (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos, y
- (c) pueden identificarse los ingresos y costos de cada activo.

9. Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- (b) los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos, y
- (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

10. Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:

- (a) el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original, o
- (b) el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.

Ingresos del contrato

11. Los ingresos del contrato deben comprender:

- (a) el importe inicial del ingreso acordado en el contrato, y
- (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - (i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso, y
 - (ii) siempre que sean susceptibles de medición fiable.

12. Los ingresos del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo:

- (a) el contratista y el cliente puede acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
- (b) el importe de ingresos acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
- (c) la cuantía de los ingresos procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra, o
- (d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

13. Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos del contrato cuando:

(a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos que surgen de la modificación, y

(b) la cuantía, que la modificación supone, puede ser medida con suficiente fiabilidad.

14. Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede, por ejemplo, surgir por causa de que el cliente haya causado demoras, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La medición de las cantidades de ingresos, que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos del contrato cuando:

(a) las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación, y

(b) el importe que es probable que acepte el cliente puede ser medido con suficiente fiabilidad.

15. Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos procedentes del contrato cuando:

(a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución cumplan o se sobrepasen, y

(b) el importe derivado del pago por incentivos puede ser medido con suficiente fiabilidad.

Costos del contrato

16. Los costos del contrato deben comprender:

(a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;

(b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico, y

(c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

17. Los costos que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:

(a) costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;

(b) costos de los materiales usados en la construcción;

(c) depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;

(d) costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;

(e) costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;

(f) costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;

(g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costos esperados de las garantías, y

(h) reclamaciones de terceros.

Los anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación de las propiedades, planta y equipo, una vez acabado el contrato.

18. Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:

(a) seguros;

(b) costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico, y

(c) costos indirectos de construcción.

Tales costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales, que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costos indirectos de construcción comprenden gastos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costos por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costos por Intereses.

19. Entre los costos que son específicamente atribuibles al cliente, bajo los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costos generales de administración, así como costos de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.

20. Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costos del contrato de construcción. Entre tales costos a excluir se encuentran:

- (a) los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- (b) los costos de venta;
- (c) los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno, y
- (d) la parte de la cuota de depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

21. Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se conviene en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos, incurridos al obtener un contrato, se reconozcan como un gasto del periodo en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener, en un periodo posterior.

Reconocimiento de ingresos y gastos

22. Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36.

23. En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:

- (a) puedan medirse razonablemente los ingresos totales del contrato;
- (b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;
- (c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, a la fecha de cierre del balance, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad; y
- (d) los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

24. En el caso de un contrato de margen sobre el costo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato, y
- (b) los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y medidos de forma fiable.

25. El reconocimiento de ingresos y costos con referencia al estado de terminación del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos

derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, con lo que se revelará el importe los ingresos, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.

26. Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales, en el estado de resultados, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos del periodo contable en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.

27. El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente, y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato.

28. El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto a la cobrabilidad de una partida ya incluida en los ingresos procedentes del contrato, e incorporada al estado de resultados, el saldo incobrable o la partida cuya recuperabilidad haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del periodo, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos del contrato.

29. La empresa es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:

- (a) los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
- (b) la contrapartida a satisfacer, y
- (c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario que la empresa tenga un sistema de presupuesto financiero y de información interna efectivos. La empresa revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos y costos del contrato, a medida que éste se va ejecutando. El hecho de que tales

revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

30. El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La empresa suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:

- (a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- (b) el examen del trabajo ejecutado, o
- (c) la proporción física del contrato total ejecutada ya.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

31. Cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, sólo se incluyen los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento. Ejemplos de costos del contrato que se excluyen son los siguientes:

- (a) costos que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costos de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que sin embargo no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato, y
- (b) pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

32. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- (a) los ingresos deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea posible recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y
- (b) los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se

incurren.

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del periodo, de acuerdo con el párrafo 36.

33. A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la empresa llegue a recuperar los costos incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados, sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costos incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer ganancia alguna. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales. En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del periodo, de acuerdo con el párrafo 36.

34. Los costos del contrato que no sean de probable recuperación, se llevan a resultados del periodo inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que tal recuperabilidad puede no ser probable, donde los costos del contrato pueden requerir su cargo inmediato a resultados, se dan en aquellos contratos donde:

- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
- (b) la terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
- (c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;
- (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones;
- (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.

35. Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben pasar a ser reconocidos en el estado de resultados de acuerdo con el párrafo 22, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 32.

Reconocimiento de las pérdidas esperadas

36. Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del periodo.

37. La cuantía de tales pérdidas se determina con independencia de:

- (a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;
- (b) el estado de realización de la actividad del contrato;
- (c) la cantidad de ganancias que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquellos y éste no sean tratados como uno sólo a efectos contables, de acuerdo con el párrafo 9.

Cambios en las estimaciones

38. El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada periodo contable, a las estimaciones de ingresos y costos totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de gastos e ingresos reconocidas en el estado de resultados, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

Información a revelar

39. La empresa debe revelar, en sus estados financieros, información sobre:

- (a) el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo;
- (b) los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso del contrato reconocido como tal en el periodo;
- (c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

40. La empresa debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de cierre, cada una de las siguientes informaciones:

- (a) la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;
- (b) la cuantía de los anticipos recibidos, y
- (c) la cuantía de las retenciones en los pagos.

41. Las retenciones son cantidades, procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificadas. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido o pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

42. La empresa debe informar, en los estados financieros, sobre:

- (a) los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción;
- (b) los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.

43. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

- (a) los costos incurridos más las ganancias reconocidas en resultados, y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en resultados y las certificaciones realizadas y facturadas para aquel conjunto de los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.

44. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

- (a) los costos incurridos más las ganancias reconocidas en resultados, y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en resultados y las certificaciones

realizadas para aquel conjunto de los contratos en curso, en los cuales las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).

45. La empresa informará, acerca de cualquier ganancia o pérdida contingente, de acuerdo con la NIC 10, Contingencias y Hechos Ocurredos después de la Fecha del Balance. Las pérdidas y ganancias de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

46. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen en o después del 1 de enero de 1995.

Apéndice Interno

Este Apéndice no forma parte de la Norma, es meramente ilustrativo acerca de la aplicación de la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado.

Información sobre políticas contables

A continuación se recogen ejemplos de información sobre las políticas contables:

" Los ingresos derivados de los contratos de construcción a precio fijo, se reconocen como tales en la cuenta de resultados de acuerdo con el método del porcentaje de obra realizada, medido con referencia al porcentaje de horas de trabajo ejecutadas en relación al total de horas de trabajo estimadas para cada contrato".

" Los ingresos de los contratos de construcción de margen sobre el costo se reconocen como tales en la cuenta de resultados por referencia a los costos recuperables incurridos en el periodo, más el margen de ganancia correspondiente, medido por la proporción que los costos incurridos hasta la fecha representan en los totales estimados para todo el contrato".

Determinación de los ingresos y los gastos del contrato

El ejemplo que sigue, ilustra un método para la determinación del grado de realización de un contrato, así como el ritmo de reconocimiento en el tiempo de sus ingresos y gastos (véanse los párrafos 22 a 35 de la Norma).

Un contratista ha conseguido un contrato de precio fijo para la construcción de un puente. La

cantidad inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 8.000. La duración del contrato es de 3 años.

Al final del año 1, el contratista estima que los costos totales del contrato han subido hasta 8.050. En el año 2, el cliente aprueba una modificación, de la que resulta un incremento en los ingresos de 200, y unos costos adicionales de 150. A finales de ese año, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en el año 3 en la terminación del proyecto.

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	año 1	año 2	año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Importe de la modificación	-	200	200
Total ingresos del contrato	9.000	9.200	9.200
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	-
Costos totales estimados	8.050	8.200	8.200
Ganancia total estimada	950	1.000	1.000
Porcentaje de realización	26%	74%	100%

El porcentaje de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato, para el grado de ejecución hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

Las cantidades de ingresos, gastos y resultados llevadas al estado de resultados en cada uno de los tres años, son como sigue:

	<u>Acumulado</u>	<u>Reconocido</u> <u>en años</u> <u>anteriores</u>	<u>Reconocido en el</u> <u>periodo corriente</u>
<u>Año 1</u>			
Ingresos (9.000x0,26) Gastos (8.050x0,26)	2.093		2.340 <u>2.093</u>
Ganancia			247
<u>Año 2</u>			
Ingresos (9.200x0,74) Gastos (8.200x0,74)	6.808 <u>6.068</u>	2.340 <u>2.093</u>	4.468 <u>3.975</u>
Ganancia	740	247	493
<u>Año 3</u>			
Ingresos (9.200x1,00) Gastos	9.200 <u>8.200</u>	6.808 <u>6.808</u>	2.392 <u>2.132</u>
Ganancia	1.000	740	260

Información a revelar respecto al contrato

Un contratista ha acabado su primer año de actividad. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y también se han liquidado en efectivo los anticipos y certificaciones correspondientes. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no ejecutado.

El estado de los cinco contratos en curso, al final de este primer año, es como sigue:

contrato -->	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	<u>TOTAL</u>
Ingresos del Contrato (reconocidos según el pár.22)	145	52	380	200	55	1.300
Gastos del contrato (reconocidos según el párrafo 22)	110	45	350	250	55	1.215
Pérdidas esperadas (reconocidas según el párrafo 36)				40	30	70
Ganancias reconocidas menos pérdidas reconocidas	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el periodo Costos reconocidos en los resultados del periodo,de acuerdo con el párrafo. 22	110	51	450	250	100	1.420
	110	45	350	250	55	1.215
Costos relacionados con la actividad futura, reconocidos como activosde acuerdo con el párrafo 27	-	60	-	-	45	205
Ingresos del contrato (ver arriba)	145	52	380	200	55	1.300
Certificaciones (párrafo. 41)	100	52	380	180	55	1.235
Ingresos no certificados	<u>45</u>	-	-	<u>20</u>	-	<u>65</u>
Anticipos (párrafo 41)	-	20	20	-	25	125

Los saldos y cantidades que deben ser incluidas en las revelaciones de los estados financieros son como sigue:

Ingresos del contrato, reconocidos como tales en el periodo (párrafo 39a)	1.300
Costos incurridos en el contrato y ganancias reconocidas (menos pérdidas reconocidas) hasta la fecha (párrafo 40a)	1.435
Anticipos recibidos (párrafo 40b)	125
Saldo bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado - presentado entre los activos, de acuerdo con el párrafo 42a	220
Saldo bruto adeudado a los clientes por el trabajo ejecutado - presentado entre los pasivos exigibles de acuerdo con el párrafo 42b	20

Los saldos que se presentan, de acuerdo con los párrafos 40a, 42a y 42b han sido calculados como sigue:

	A	B	C	D	E	TOTAL
Costos incurridos en el contrato	110	510	150	250	100	1.420
Ganancias acreditadas menos pérdidas cargadas a resultados	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1.435
Certificaciones	100	520	380	180	55	1.235
Adeudado por los clientes						
Adeudado a los clientes	45	60	100		15	220
	-	-	-	(20)	-	(20)

El saldo presentado de acuerdo con el párrafo 40a es el mismo que el saldo para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

A continuación se desarrolla un ejemplo en la aplicación de la NIC 11 en la estructuración de los estados financieros de la empresa y ajustes correspondientes para establecer el impuesto sobre la renta correspondiente de acuerdo a las regulaciones fiscales establecidas en la normativa local vigente:

Caso de contrato cuya finalización es medible y se utiliza el método de porcentaje de terminación para establecer el monto de la utilidad financiera o contable del período.

INFORMACION FINANCIERA DEL CONTRATO DE OBRA A REALIZAR							
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	TOTAL
INGRESOS DE ACUERDO A CONTRATO	Q 170,000,000	Q 80,000,000	Q 100,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 40,000,000	Q 600,000,000
INGRESOS PERCIBIDOS	Q 150,000,000	Q 60,000,000	Q 120,000,000	Q 140,000,000	Q 80,000,000	Q 50,000,000	Q 600,000,000
INGRESOS DEVENGADOS	Q 90,000,000	Q 90,000,000	Q 150,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 60,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS INCURRIDOS	Q 145,000,000	Q 55,000,000	Q 100,000,000	Q 80,000,000	Q 60,000,000	Q 40,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
PORCENTAJE DE AVANCE DE OBRA	15%	15%	25%	20%	15%	10%	100%
PORCENTAJE DE RENTA ESTIMADA	14%						

MÉTODO 1: Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo.

CONTRATO MEDIBLE	NIC 11 / SISTEMA BASADO EN EL PORCENTAJE DE RENTA NETA						
INGRESOS	Q 90,000,000	Q 90,000,000	Q 150,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 60,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS	Q 72,000,000	Q 72,000,000	Q 120,000,000	Q 96,000,000	Q 72,000,000	Q 48,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
RENTA NETA	Q 13,000,000	Q 12,000,000	Q 23,000,000	Q 17,000,000	Q 12,000,000	Q 8,000,000	Q 85,000,000
ISR DETERMINADO	Q 4,030,000	Q 3,720,000	Q 7,130,000	Q 5,270,000	Q 3,720,000	Q 2,480,000	Q 26,350,000
(+) ISR INGRESO	Q 2,480,000	Q -	Q -	Q 806,000	Q -	Q -	
(-) ISR GASTO	Q -	Q 1,116,000	Q 1,922,000	Q -	Q 248,000	Q 310,000	
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Q 6,510,000	Q 2,604,000	Q 5,208,000	Q 6,076,000	Q 3,472,000	Q 2,170,000	Q 26,040,000
%							PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS 4.34%
UTILIDAD DESPUES DE IMPUESTOS	Q 6,490,000	Q 9,396,000	Q 17,792,000	Q 10,924,000	Q 8,528,000	Q 5,830,000	Q 58,960,000
%							PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS 9.83%

MÉTODO 4: Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período.

CONTRATO MEDIBLE	NIC 11 / SISTEMA BASADO EN LOS INGRESOS PERCIBIDOS						
INGRESOS	Q 90,000,000	Q 90,000,000	Q 150,000,000	Q 120,000,000	Q 90,000,000	Q 60,000,000	Q 600,000,000
COSTOS DIRECTOS	Q 72,000,000	Q 72,000,000	Q 120,000,000	Q 96,000,000	Q 72,000,000	Q 48,000,000	Q 480,000,000
GASTOS DE OPERACIÓN	Q 5,000,000	Q 6,000,000	Q 7,000,000	Q 7,000,000	Q 6,000,000	Q 4,000,000	Q 35,000,000
RENTA NETA	Q 13,000,000	Q 12,000,000	Q 23,000,000	Q 17,000,000	Q 12,000,000	Q 8,000,000	Q 85,000,000
ISR DETERMINADO	Q 4,030,000	Q 3,720,000	Q 7,130,000	Q 5,270,000	Q 3,720,000	Q 2,480,000	Q 26,350,000
	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	
(+) ISR INGRESO	Q -	Q -	Q -	Q 11,160,000	Q 620,000	Q -	
(-) ISR GASTO	Q 2,635,000	Q 3,720,000	Q 3,658,000	Q -	Q -	Q 620,000	
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Q 1,395,000	Q -	Q 3,472,000	Q 16,430,000	Q 4,340,000	Q 1,860,000	Q 27,497,000
%	PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS						4.58%
UTILIDAD DESPUES DE IMPUESTOS	Q 11,605,000	Q 12,000,000	Q 19,528,000	Q 570,000	Q 7,660,000	Q 6,140,000	Q 57,503,000
%	PORCENTAJE EN RELACION A INGRESOS						9.58%

Es determinante para realizar los registros de Impuesto Sobre la Renta, que se realice una conciliación con las explicaciones correspondientes para la determinación del gasto por concepto de ISR y como se ha llegado a este monto desde la utilidad contable que proviene en la aplicación de la norma internacional.

Es indispensable mencionar que dentro de la legislación guatemalteca, el artículo 70 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece que los contribuyentes tienen derecho a deducir del impuesto correspondiente las sumas de:

- Retenciones efectuadas a cuenta
- Pagos a cuenta del impuesto correspondiente.
- Crédito por IVA determinado en el artículo 37 "A" y 41.

Dicho presupuesto tributario puede ocasionar algún conflicto en la aplicación y registro de impuesto sobre la renta diferido que será deducible en períodos posteriores al de su pago correspondiente.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Hipótesis:

El método para la determinación de la renta neta para empresas constructoras y similares establecido en el inciso b) del artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, es compatible con el sistema de reconocimiento de ingresos, gastos y pérdidas, así la información a revelar en los estados financieros contenido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Variables:

Método para la determinación de la renta neta de empresas constructoras y similares.

- ❑ **DEFINICION CONCEPTUAL:** Métodos alternativos para determinar la renta neta correspondiente a empresas constructoras y similares, desarrollados dentro del Artículo 51 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta.
- ❑ **DEFINICION OPERACIONAL:** Cuatro métodos específicos para el reconocimiento de ingresos, costos y gastos en empresas constructoras, relacionados cada uno excluyentemente con uno de los siguientes indicadores: a) Porcentaje de renta estimada para toda la obra, b) Avance físico de obra, c) Ingresos determinados por el contrato de obra y d) Ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente.

Método de reconocimiento de ingresos, costos y gastos establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, Contratos de Construcción

- ❑ **DEFINICION CONCEPTUAL:** Son disposiciones técnico contables para el tratamiento contable establecidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el cual es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo.
- ❑ **DEFINICION OPERACIONAL:** El método desarrollado en la Norma Internacional de Contabilidad No. 11. describe el tratamiento contable de los ingresos, costos y gastos relacionados con los contratos de construcción a largo plazo. Debido a la naturaleza de

cada uno, la fecha en que la actividad inicia y la fecha en la que termina el mismo, ocurre en períodos contables diferentes, esta Norma utiliza los criterios establecidos en el “Marco Conceptual de Preparación de Estados Financieros”, con el fin de determinar cuándo se reconocen, como ingresos y como costos en el Estado de Resultados, los producidos por el contrato. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Sujetos:

Debido a que el tipo de investigación es de tipo correlacional, se elaboró una investigación a través de la cual se investigó un grupo de 10 constructoras en los siguientes ramos:

- **4 Desarrolladoras de proyectos de vivienda popular.**
- **2 Constructoras de vivienda en propiedad horizontal.**
- **2 Constructoras de activos especializados.**
- **2 Constructoras por contrato de precio fijo.**

El objetivo en la realización del cuestionario es obtener las características de operación bajo las que operan diferentes constructoras, de manera que se pueda establecer la forma en la que pueden aplicar la formativa establecida en la NIC 11 y al mismo tiempo determinar si pueden estar sujetas a unos de los regímenes establecidos en el artículo 51 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es relevante para comprender los resultados del cuestionario realizado y el análisis correspondiente, diferenciar el tipo de empresa constructora que se está evaluando, a continuación se brinda una descripción general de las características de cada sujeto de estudio:

A. EMPRESAS DESARROLLADORAS DE VIVIENDA

Tipo de proyectos que ejecutan: Construcción de proyectos de vivienda en serie.

Contratos que se celebran: Promesas de compra/venta con el cliente.

Tiempos estimados de ejecución: El proyecto completo suele realizarse en más de un período impositivo.

Nivel de Certeza en la recuperabilidad de los ingresos: Muy elevada cuando se obtiene el ingreso a través de un financiamiento bancario. Incierta en los casos en que la constructora proporciona el financiamiento directo.

Nivel de Certeza en la ejecución de costos y gastos por proyecto: Aún en los casos en que la empresas ejecute varios proyectos de forma simultánea, los costos y gastos pueden ser plenamente identificables a través de un control interno adecuado.

B. EMPRESAS CONSTRUCTORAS DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Tipo de proyectos que ejecutan: Edificaciones de torres de apartamentos para vivienda u oficinas comerciales.

Contratos que se celebran: El mismo puede ser un contrato de precio fijo o de margen sobre costo. Dentro del contrato se establecen con detalle la forma de pago, modificaciones, reclamaciones y penalidades de acuerdo al tipo de proyecto y plazo establecido para la ejecución del proyecto.

Tiempos estimados de ejecución: Se realizan en más de un período impositivo.

Nivel de Certeza en la recuperabilidad de los ingresos: Muy elevada, ya que se establece dentro de los términos del contrato de obra y es completamente medible de forma periódica.

Nivel de Certeza en la ejecución de costos y gastos por proyecto: Muy elevada, ya que aunque se pueden ejecutar varios proyectos de forma simultánea, los costos y gastos son plenamente identificables a través de un control interno adecuado.

C. EMPRESAS CONSTRUCTORAS DE PROYECTOS ESPECIALES

Tipo de proyectos que ejecutan: Ejecución de proyectos de infraestructura, tales como puentes, carreteras, oleoductos, pasos a desnivel y proyectos gubernamentales.

Contratos que se celebran: En su mayoría son contratos de precio fijo, los cuales entran a concurso o licitación para su asignación presupuestaria.

Tiempos estimados de ejecución: Se realizan en más de un período impositivo.

Nivel de Certeza en la recuperabilidad de los ingresos: Muy elevada, ya que por ser proyectos de infraestructura, uno de los principales clientes es el gobierno o entidades privadas con una fuerte solvencia financiera.

Nivel de Certeza en la ejecución de costos y gastos por proyecto: Muy elevada, ya que aunque se pueden ejecutar varios proyectos de forma simultánea, los costos y gastos son plenamente identificables a través de un control interno adecuado.

D. EMPRESAS CONSTRUCTORAS BAJO EL SISTEMA DE PRECIO FIJO

Tipo de proyectos que ejecutan: Toda clase de edificaciones de vivienda, construcciones para uso industrial, edificios de apartamentos, centros comerciales, etc. Todos estos contratos se ejecutan por precio fijo o como se le conoce comúnmente: trato cerrado.

Contratos que se celebran: Contrato de precio fijo en el que se establece el monto a cancelar por la entrega del proyecto "llave en mano". El mismo incluye incentivos o penalidades por nivel de cumplimiento en la entrega del proyecto.

Tiempos estimados de ejecución: Más de un período impositivo.

Nivel de Certeza en la recuperabilidad de los ingresos: Muy elevada, ya que los ingresos se perciben de acuerdo al contrato de obra y son plenamente medibles de forma periódica.

Nivel de Certeza en la ejecución de costos y gastos por proyecto: Muy elevada, ya que aunque se pueden ejecutar varios proyectos de forma simultánea, los costos y gastos son plenamente identificables a través de un control interno adecuado.

El objetivo del cuestionario es proporcionar la información que permita establecer la compatibilidad entre el sistema de reconocimiento de ingresos, costos y gastos regulado por la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y las regulaciones contenidas en el artículo 51 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Estos resultados permiten analizar de forma concreta los resultados que se presentarán a través del siguiente cuadro esquemático:

ANALISIS DE COMPATIBILIDAD				
RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS DE CONTRATO DE OBRA				
NIC No. 11 - ARTICULO 51 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO 26-92)				
ESCENARIO 1: DESCENLACE DE CONTRATO ES MEDIBLE Y FIABLE	INCISO A	INCISO B	INCISO C	INCISO D
Reconocimiento de ingresos de acuerdo al porcentaje de terminación.				
Reconocimiento de costos de acuerdo al porcentaje de terminación.				
Reconocimiento de pérdidas (párrafo 36 de la norma)				
Registro de obras en curso o en proceso.				
Reconocimiento de incobrables como gasto del período.				
Métodos para determinación de avance de obra				
ESCENARIO 2: DESCENLACE DEL CONTRATO NO ES MEDIBLE NI FIABLE	INCISO A	INCISO B	INCISO C	INCISO D
Se reconocen ingresos solo a medida que sea recuperable los costos a causa del contrato				
Costos del contrato se reconocen en el período en que se incurren				
Costos de dudosa recuperación se reconocen inmediatamente.				
Reconocimiento de pérdidas (párrafo 36)				

CAPÍTULO IV

RESULTADOS OBTENIDOS

A continuación se presenta la información obtenida de cada una de las empresas constructoras que respondieron el cuestionario. Se presenta una página por empresa, de manera que se aprecie de forma independiente cada caso:

DESARROLLADORA DE VIVIENDA 1		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Desarrolladora de vivienda 1	SI.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Desarrolladora de vivienda 1	INCISO b)	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Desarrolladora de vivienda 1	Se conoce su vigencia pero no su aplicación.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 1	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 1	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Desarrolladora de vivienda 1	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Desarrolladora de vivienda 1	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Desarrolladora de vivienda 1	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Desarrolladora de vivienda 1	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?	X	
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	N/A	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	N/A	

DESARROLLADORA DE VIVIENDA 2		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Desarrolladora de vivienda 2	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Desarrolladora de vivienda 2	NO APLICA	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Desarrolladora de vivienda 2	Se desconoce su vigencia y aplicación	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 2	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 2	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Desarrolladora de vivienda 2	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Desarrolladora de vivienda 2	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Desarrolladora de vivienda 2	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Desarrolladora de vivienda 2	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?	X	
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	N/A	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	N/A	

DESARROLLADORA DE VIVIENDA 3		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Desarrolladora de vivienda 3	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Desarrolladora de vivienda 3	NO APLICA	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Desarrolladora de vivienda 3	Se desconoce su vigencia y aplicación.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 3	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 3	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Desarrolladora de vivienda 3	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Desarrolladora de vivienda 3	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Desarrolladora de vivienda 3	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Desarrolladora de vivienda 3	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?	X	
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	N/A	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	N/A	

DESARROLLADORA DE VIVIENDA 4		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Desarrolladora de vivienda 4	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Desarrolladora de vivienda 4	NO APLICA.	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Desarrolladora de vivienda 4	Se conoce su vigencia y aplicación.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 4	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Desarrolladora de vivienda 4	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Desarrolladora de vivienda 4	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Desarrolladora de vivienda 4	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Desarrolladora de vivienda 4	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Desarrolladora de vivienda 1	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?	X	
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	N/A	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	N/A	

CONSTRUCTORA PROPIEDAD HORIZONTAL 1		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Constructora Propiedad Horizontal 1	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	NO APLICA	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	Se conoce su vigencia pero no su aplicación.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Constructora Propiedad Horizontal 1	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?	X	
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	X	

CONSTRUCTORA PROPIEDAD HORIZONTAL 2		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Constructora Propiedad Horizontal 2	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	NO APLICA.	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	Se conoce su vigencia y aplicación.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Constructora Propiedad Horizontal 2	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?		
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	X	

CONSTRUCTORA PROYECTOS ESPECIALES 1		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Constructora Proyectos Especiales 1	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Constructora Proyectos Especiales 1	NO APLICA.	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Constructora Proyectos Especiales 1	Se conoce su vigencia pero no su aplicación	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Proyectos Especiales 1	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Proyectos Especiales 1	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Constructora Proyectos Especiales 1	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Constructora Proyectos Especiales 1	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Constructora Proyectos Especiales 1	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Constructora Proyectos Especiales 1	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?	X	
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	X	

CONSTRUCTORA PROYECTOS ESPECIALES 2		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Constructora Proyectos Especiales 2	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Constructora Proyectos Especiales 2	NO APLICA.	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Constructora Proyectos Especiales 2	Se conoce su vigencia pero no su aplicación	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Proyectos Especiales 2	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora Proyectos Especiales 2	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Constructora Proyectos Especiales 2	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Constructora Proyectos Especiales 2	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Constructora Proyectos Especiales 2	NO APLICA	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Constructora Proyectos Especiales 1	NO APLICA	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?	X	
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?	X	
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?	X	

CONSTRUCTORA POR PRECIO FIJO 1		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Constructora por precio fijo 1	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Constructora por precio fijo 1	NO APLICA.	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Constructora por precio fijo 1	Se conoce su vigencia pero no su aplicación.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora por precio fijo 1	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora por precio fijo 1	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Constructora por precio fijo 1	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Constructora por precio fijo 1	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Constructora por precio fijo 1	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Constructora por precio fijo 1	SI.	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?		X
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?		X
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?		X
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?		X

CONSTRUCTORA POR PRECIO FIJO 2		
Pregunta:		
¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)		
Constructora por precio fijo 2	NO.	
En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?		
Constructora por precio fijo 2	NO APLICA.	
¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?		
Constructora por precio fijo 2	Se conoce su vigencia pero no su aplicación.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora por precio fijo 2	SI.	
¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?		
Constructora por precio fijo 2	SI.	
¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?		
Constructora por precio fijo 2	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?		
Constructora por precio fijo 2	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?		
Constructora por precio fijo 2	SI.	
EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE ¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?		
Constructora por precio fijo 2	SI.	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE		
CONTRATOS DE PRECIO FIJO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?		X
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?		X
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?		X
CONTRATOS DE MARGEN SOBRE COSTO		
	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?	X	
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?		X

ANÁLISIS DE RESULTADOS DEL ESTUDIO DE CAMPO

A. EN CONTRATOS DE OBRA CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE

Reconocimiento de ingresos de acuerdo al porcentaje de terminación: Con excepción de las constructoras de precio fijo en este caso, todas las constructoras se encuentran en la posibilidad de reconocer los ingresos de acuerdo al porcentaje de terminación de los contratos de construcción. Las desarrolladoras de vivienda, así como las que realizan edificaciones en propiedad horizontal pueden establecer el grado de avance en el contrato y relacionarlo con el nivel de ingresos alcanzado de acuerdo a las condiciones establecidas. Las empresas constructoras de proyectos especiales, los cuales están ligados a condiciones muy particulares de parte de los clientes, ya que estas pueden ser entidades estatales, deben establecer el grado de certeza en la recuperabilidad de los ingresos determinados en el contrato de obra.

Reconocimiento de gastos de acuerdo al porcentaje de terminación: Al igual que en el punto de reconocimiento de ingresos, con excepción de las constructoras de precio fijo, todas las empresas se encuentran en condiciones de establecer el grado de avance de obra y de acuerdo al mismo reconocer los costos del período correspondiente. Es evidente que para efectuar adecuadamente estos registros, se debe contar con una nomenclatura adecuada, así como los sistemas y un programa de control interno para asignar los costos en cada contrato correspondiente.

Reconocimiento de pérdidas: A través de un adecuado control presupuestario y de acuerdo a las etapas del contrato, todas las empresas se encuentran en la capacidad de establecer el momento en que ocurre una pérdida del contrato en construcción.

Registro de obras en curso o en proceso: Todas las empresas analizadas presentan al cierre de cada período impositivo, obras en curso de realización u obras en proceso a nivel de balance en la cuenta de activo circulante. Estos registros se presentan de forma general y no se revela la información separada por contrato de obra. Dentro de las regulaciones establecidas en la Norma Internacional No. 11, Contratos de Construcción, se establece que al cierre de balance la empresa constructora debe revelar de forma separada por contrato: (a) la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha; (b) la cuantía de los anticipos recibidos, y (c) la cuantía de las retenciones en los pagos.

Reconocimiento de incobrables como gasto del período: No existe dentro de las empresas evaluadas políticas de tratamiento contable en las cuentas incobrables, ya que las mismas ocurren hasta un extremo en que se agota el cobro por la vía judicial. Esta situación en la mayoría de los casos ocurre en períodos impositivos diferentes entre el reconocimiento del ingreso y la incobrabilidad de la cuenta. Esta situación se presenta especialmente en el caso de las constructoras que realizan sus proyectos a través de precio fijo.

B. EN CONTRATOS DE OBRA CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE

Reconocimiento de ingresos a medida que sean recuperables los costos del contrato: Esta condición se presenta en el caso de las empresas que desarrollan la totalidad de sus contratos a través de la modalidad de precio fijo. El sistema de reconocimiento de ingresos que opera es el del método de lo devengado; estas empresas facturan en un 100% los anticipos recibidos de clientes y en general no deberían tener problemas con la recuperabilidad de los ingresos. La principal complicación ocurre en el momento en que la empresa constructora empieza a financiar a título propio los proyectos de precio fijo que ejecuta. Dentro de las empresas analizadas, esto ocurre especialmente en los contratos que corresponden a montos de ejecución más elevados y que se desarrollan por más de dos períodos impositivos.

Reconocimiento de costos en el período en que se incurren: Esta condición, dentro de las empresas que desarrollan sus contratos de precio fijo, se cumple de forma precisa. El fenómeno observado, es que aunque no existe certeza en la finalización de los proyectos que ejecuta, se reconocen obras en proceso al cierre de cada período impositivo.

Reconocimientos de costos de dudosa recuperación de forma inmediata: Esta situación no debe representar complicación en su registro. En el caso de las constructoras de contrato de precio fijo analizadas, los costos de dudosa recuperación se aplican inmediatamente. Se debe tener el cuidado de no reportar estos costos de dudosa recuperación dentro de las obras en proceso de ejecución al cierre de cada período.

Reconocimiento de pérdidas: Aunque dentro los contratos cuya finalización no es medible, no se puede determinar con exactitud el grado de terminación del proyecto, es necesario que se implemente un sistema de seguimiento del presupuesto para establecer los costos incurridos sobre los cuales no se obtendrá una compensación económica.

Análisis de la normativa tributaria frente a las regulaciones contables:

a) Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo.

Debido a que este sistema establece un porcentaje fijo de renta de acuerdo al presupuesto establecido para toda la obra, tanto para contratos de construcción cuya finalización es medible o no, la regulación tributaria es incompatible con las regulaciones de reconocimiento de ingresos, costos, gastos y pérdidas que proporciona la Norma Internacional de Contabilidad No. 11. Este sistema origina diferencias temporales que deben ser tratadas a través de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta diferido.

CONCLUSIÓN TÉCNICA DEL ANÁLISIS: INCOMPATIBLE TANTO PARA CONTRATOS CUYA FINALIZACIÓN ES MEDIBLE O NO.

b) Asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor. A dicha renta bruta deberá deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.

Esta regulación coincide con el sistema de reconocimiento de ingresos a través del método del estado de terminación en los contratos cuya finalización es medible, así mismo podemos aplicar el sistema de reconocimiento de pérdidas y gastos de operación. Se determina conflicto en el reconocimiento de costos de obra, ya que la regulación tributaria no reconoce los costos de acuerdo al estado de terminación, sino que establece que los mismos se reconozcan en resultados en el período en que se incurren, independientemente si los mismos están relacionados con ejecución del contrato en período impositivos futuros.

CONCLUSIÓN TÉCNICA DEL ANÁLISIS: INCOMPATIBLE TANTO PARA CONTRATOS CUYA FINALIZACIÓN ES MEDIBLE O NO.

c) Asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo período:

Este sistema muestra incompatibilidad en los contratos de obra cuya finalización es medible, ya que no reconoce el método de porcentaje de terminación para los ingresos ni para los costos y gastos de los proyectos en ejecución. Por otra parte, en el caso de **los contratos cuya**

finalización no es medible, se establece compatibilidad en el sistema de reconocimiento de ingresos, costos y gastos bajo las siguientes condiciones:

1. *Los ingresos establecidos en el contrato de obra se cumplan adecuadamente en el monto establecido y los plazos determinados para el pago.*
2. *Los costos del contrato se reconozcan en el período en que se incurran.*
3. *Las pérdidas esperadas se registren a través de su registro en resultados a medida que se ejecutan los costos.*
4. *Las cuentas incobrables se reconozcan en el mismo período en que ocurran.*

CONCLUSIÓN TÉCNICA DEL ANÁLISIS: COMPATIBLE EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACIÓN NO ES MEDIBLE, PERO CUMPLEN LAS CONDICIONES ANTERIORES SEGÚN EL CONTRATO DE OBRA. ESPECIAL CUIDADO REQUIERE EL SISTEMA DE RECONOCIMIENTO DE INGRESOS DE ACUERDO AL CONTRATO DE OBRA.

d) Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período.

Este sistema muestra incompatibilidad en los contratos de obra cuya finalización es medible, ya que no reconoce el método de porcentaje de terminación para los ingresos ni para los costos y gastos de los proyectos en ejecución. Por otra parte, en el caso de **los contratos cuya finalización no es medible**, se establece compatibilidad en el sistema de reconocimiento de ingresos, costos y gastos bajo las siguientes condiciones:

1. *Los ingresos percibidos sean reconocidos en el período en el que ocurren.*
2. *Los costos del contrato se reconozcan en el período en que se incurran.*
3. *Las pérdidas esperadas se registren a través de su registro en resultados a medida que se ejecutan los costos.*
4. *Las cuentas incobrables se reconozcan en el mismo período en que ocurran.*

CONCLUSIÓN TÉCNICA DEL ANÁLISIS: COMPATIBLE EN LOS CONTRATOS CUYA FINALIZACIÓN NO ES MEDIBLE, PERO CUMPLEN LAS CONDICIONES ANTERIORES SEGÚN EL CONTRATO DE OBRA. DE IGUAL FORMA QUE EL CASO ANTERIOR, ESPECIAL ATENCIÓN REQUIERE EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS DE ACUERDO AL SISTEMA DE LO PERCIBIDO.

A continuación se presenta un cuadro esquemático del análisis de compatibilidad entre las norma tributaria y la regulación contable internacional.

ANALISIS DE COMPATIBILIDAD				
<i>RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS DE CONTRATO DE OBRA</i>				
NIC No. 11 - ARTICULO 51 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO 26-92)				
ESCENARIO 1: DESCENLACE DE CONTRATO ES MEDIBLE Y FIABLE	INCISO A	INCISO B	INCISO C	INCISO D
Reconocimiento de ingresos de acuerdo al porcentaje de terminación.	N/C	C	N/C	N/C
Reconocimiento de costos de acuerdo al porcentaje de terminación.	N/C	N/C	N/C	N/C
Reconocimiento de pérdidas (párrafo 36 de la norma)	N/C	C	N/C	N/C
Registro de obras en curso o en proceso.	N/C	N/C	N/C	N/C
Reconocimiento de incobrables como gasto del período.	N/C	C	C	N/C
Métodos para determinación de avance de obra	N/C	C	N/C	N/C
ESCENARIO 2: DESCENLACE DEL CONTRATO NO ES MEDIBLE NI FIABLE	INCISO A	INCISO B	INCISO C	INCISO D
Se reconocen ingresos sólo a medida que sea recuperable los costos a causa del contrato	N/C	N/C	C*	C*
Costos del contrato se reconocen en el período en que se incurren	N/C	N/C	C	C
Costos de dudosa recuperación se reconocen inmediatamente.	N/C	N/C	C	C
Reconocimiento de pérdidas (párrafo 36)	N/C	N/C	C	C

C* Sujeto a condiciones de contrato e ingresos percibidos.

C	Compatible
N/C	No Compatible

CONCLUSIONES:

1. Para los contratos de obra cuya finalización **es medible** y se cuenta con los elementos para utilizar el Método de Porcentaje de Avance de Obra para reconocer ingresos, costos y gastos, no existe compatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y los métodos establecidos para la determinación de la renta neta (utilidad contable) establecidos en el Artículo 51 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, el método establecido en el inciso **b)** de la norma tributaria únicamente genera diferencias en el registro de las obras en curso o en proceso que se deben registrar y revelar al cierre de cada período impositivo.
2. En los contratos de obra cuya finalización **no es medible**, existe compatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y los sistemas tributarios establecidos en el inciso **c)** y **d)**, los cuales hacen referencia a reconocer los ingresos del período de acuerdo al contrato de obra y a los ingresos percibidos en el período respectivamente. Esta compatibilidad está condicionada especialmente a que los ingresos en cada un de los casos se reconozcan de acuerdo a su recuperabilidad directamente relacionada a los costos ligados del contrato. Para cumplir con esta condición en el caso del inciso **c)**, que reconoce los ingresos de acuerdo al contrato de obra, es necesario que los ingresos se cumplan de forma precisa según los montos y plazos establecidos en el contrato, para que de esta manera no exista el reconocimiento de un ingreso que posteriormente sea sujeto de ajustes en estado de resultados por el riesgo de su incobrabilidad. En el caso del inciso **d)**, el cual establece el reconocimiento del ingreso de acuerdo al sistema de lo percibido, es evidente que existe un menor riesgo en el tema de la incobrabilidad de un ingreso, ya que la momento de ser percibido, el mismo queda a disposición del constructor para cumplir con las obligaciones derivadas del contrato.
3. Derivado de los cambios periódicos que sufre la legislación tributaria guatemalteca, normativa en la cual prácticamente cada 2 años se presentan reformas y modificaciones importantes en materia del Impuesto sobre la Renta, es conveniente generar los estados financieros de una empresa constructora en base a Normas Internacionales de Contabilidad. Esto permite realizar una planificación financiera adecuada en la ejecución de los contratos de obra, ya que se establecen las políticas contables desde una normativa más estable que la que brindan las regulaciones fiscales específicas.

4. Existen regulaciones dentro de la legislación tributaria que tiene carácter de aplicación general y afectan a empresa que tienen giros de operación más específicos como lo es la industria de la construcción. Tal es el caso del presupuesto establecido en el inciso j) del Artículo 39 del decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece que a partir del primer período de imposición ordinario al de inicio de actividades se debe dar el tratamiento de gasto no deducible al monto de costos y gastos que exceda del 97% del total de ingresos gravados. Especial importancia tiene esta norma en el impacto de llevar un registro adecuado de obras en proceso al final de cada período de imposición, ya que las empresas que desarrollan contratos de construcción, en las primeras etapas del contrato, realizarán costos que se encuentran relacionados con ingresos que ocurrirán en períodos de imposición futuros y que como tales de ninguna manera deben ser tratados como un gasto no deducible sino como un costo por reconocerse a futuro a través del registro de las obras en proceso en el balance general de cierre de operaciones anuales.

RECOMENDACIONES:

1. Existe la conveniencia de separar los contratos de construcción similares y agruparlos en empresas independientes que ejecuten proyectos similares. La especialización trae como consecuencia no solamente una mejor utilización de todos los recursos disponibles, sino que desde el punto de vista tributario permitirá que la empresa determine cuál de los métodos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta es el más conveniente, ya que cada una de las empresas constructoras se encuentra en la obligación de aplicar el mismo método a todos los contratos que realiza.
2. Derivado de la incompatibilidad que existe en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y las regulaciones tributarias específicas, se genera la obligación de implementar los registros de Impuesto sobre la Renta Diferido. Es indispensable la capacitación del personal responsable del área de contabilidad en la aplicación de esta normativa específica y su aplicación ante las diferencias imponibles y deducibles que genera la conciliación anual.
3. Al elegir unos de los métodos establecidos en el Artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe analizarse las características de los contratos de obra que se desarrollan, ya que la norma establece que una vez seleccionado alguno de los sistemas propuestos, el mismo debe ser aplicado a todos los contratos en desarrollo.
4. Es indispensable la implementación de un software adecuado que permita a través de una nomenclatura correcta, identificar los niveles de ejecución financiera de cada contrato y poder al final de cada período de imposición revelar con suficiente fiabilidad la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad No. 11.

BIBLIOGRAFÍA

Arango Mirón, Edgar Guillermo (1997). RECONOCIMIENTO DE INGRESOS PARA CONSTRUCCIONES A LARGO PLAZO. Guatemala. Universidad Francisco Marroquín.

Bertrand Galindo, Francisco (1992). MANUAL DE DERECHO CONSTITUCIONAL. El salvador. Talleres Gráficos UCA

Congreso de la República (1992) Decreto 26-92 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Guatemala.

Ekmekdjian, Miguel Angel (1993). TRATADO DE DERECHO CONSTITUCIONAL. Argentina. Ediciones Depalma.

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (1984) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. Guatemala.

Martín, José María (1995) DERECHO TRIBUTARIO GENERAL. Argentina. Editorial Depalma.

Melchor Toledo, Sandra Carolina (2001). PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA PARA EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA CONSTRUCCIÓN. Guatemala. Universidad Francisco Marroquín.

Monterroso Velásquez de Morales, Gladis Elizabeth. DERECHO FINANCIERO. Guatemala.

Villegas, Héctor Villegas (2002) CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Argentina. Editorial Astrea.

Villela Argueta, Amelia del Rosario (2004). DIVERGENCIAS SUGERIDAS ENTRE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD -NIC- Y LAS REGULACIONES FISCALES EN GUATEMALA. Guatemala. Universidad Rafael Landívar.

Zea Estrada, Ilma Leticia (1981). CONTABILIDAD DE COSTOS DE CONSTRUCCIÓN PROPIEDAD HORIZONTAL. Guatemala. Universidad Mariano Gálvez de Guatemala.

APÉNDICE

Questionario:

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro de alguno de los métodos establecidos en el artículo 51 del decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza)

Si No

En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

Si No

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

Si No

EN LOS CONTRATO DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION ES MEDIBLE:

En sus contratos de precio fijo (trato cerrado):

	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?		
¿Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos?		
¿Es medible al cierre de balance, los costos pendientes de ejecución y el grado de terminación?		
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables?		

En sus contratos de margen sobre costo (por administración):

	SI	NO
¿Pueden medirse razonablemente los ingresos del contrato?		
¿Los costos atribuibles al contrato son claramente identificables, sean o no reembolsables?		

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?

Si No

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer costos en el estado de resultados para la determinación de la renta neta?

Si No

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un período impositivo?

Si No

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el período en que suceden?

Si No

EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION CUYA FINALIZACION NO ES MEDIBLE:

¿Se reconocen los ingresos inmediatamente en el período o se relacionan con su recuperabilidad para ser registrados en estados de resultados?

Si No

¿Se reconocen los costos del contrato en el período en el que ocurren?

Si No

¿Se reconocen los gastos de dudosa recuperación en el momento en el que se incurren?

Si No
